

RESEARCH OUTPUTS / RÉSULTATS DE RECHERCHE

La directive du 20 décembre 2001

Gobert, Didier

Published in:

Commerce électronique : de la théorie à la pratique

Publication date:

2003

Document Version

le PDF de l'éditeur

[Link to publication](#)

Citation for pulished version (HARVARD):

Gobert, D 2003, La directive du 20 décembre 2001: vers une discrimination de traitement entre la facture papier et la facture électronique ? Dans *Commerce électronique : de la théorie à la pratique*. Cahiers du CRID, Numéro 23, Bruylant, Bruxelles, p. 7-41.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

LA DIRECTIVE DU 20 DÉCEMBRE 2001 : VERS UNE DISCRIMINATION DE TRAITEMENT ENTRE LA FACTURE PAPIER ET LA FACTURE ÉLECTRONIQUE ? *

Didier GOBERT

INTRODUCTION

La facture est l'un des documents les plus importants dans les relations commerciales. Si elle revêt une utilité particulière en matière fiscale – spécialement eu égard à la législation relative à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après TVA) –, on insiste également sur l'intérêt et la nécessité de disposer d'une facture à d'autres fins, notamment probatoires.

La facture est soumise à de nombreuses réglementations comptables, fiscales, commerciales (par exemple en matière de faillite) et même parfois linguistiques. Toutefois, en droit belge du moins, elle ne fait pas l'objet d'une définition légale, et les législations qui l'envisagent n'en traitent pas de façon systématique, ce qui ne facilite pas l'étude de son régime juridique. Par ailleurs, les difficultés liées à l'analyse juridique de la facture sont renforcées par le développement récent des systèmes de facturation électronique.

On comprend qu'en raison de l'importance de ce document et du grand nombre de factures envoyées périodiquement par les entreprises, ces dernières aient ressenti le besoin de rationaliser leur système de facturation. La mise en place d'un mécanisme automatique et électronique de facturation participe à la réalisation de cet objectif, spécialement quand on sait que la génération, l'envoi et la conservation d'une facture électronique présenteraient un coût de trois à quatre fois inférieur à celui d'une facture traditionnelle.

Néanmoins, il est rapidement apparu que la mise en place des systèmes de facturation électronique s'inscrivait dans un contexte d'insécurité juridique, spécialement pour les grandes entreprises qui ont des

* Cette contribution constitue une version remaniée de l'article "Vers une discrimination de traitement entre la facture papier et la facture électronique ?", publié au *Cahier du Juriste*, n° 4-5/2001, pp. 45-54. Elle tient compte de l'adoption de la directive européenne du 20 décembre 2001 visant à simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de TVA, et permet d'intégrer et de commenter les modifications apportées au texte de la proposition de directive.

branches d'activités dans différents pays. En effet, en raison de l'absence d'un cadre juridique communautaire en la matière, la facturation électronique est soumise dans les différents Etats membres à des règles caractérisées par une grande diversité, allant de l'interdiction totale à la plus grande flexibilité. Il en résulte, d'une part, une situation d'une complexité excessive pour les opérateurs, d'autre part, une inadaptation patente des législations aux récents développements technologiques. Ces éléments sont de nature à constituer un frein à la mise en place des systèmes électroniques de facturation mais aussi un obstacle au bon fonctionnement du Marché intérieur.

Pour cette raison, la Commission européenne a préparé une proposition de directive visant à simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de TVA (ci-après proposition de directive)¹. Après avoir obtenu l'avis du Parlement européen et du Comité économique et social, le Conseil a adopté le texte, sensiblement modifié sur certains points, à la fin de la présidence belge pour ainsi donner naissance à la directive 2001/115/CE du Conseil du 20 décembre 2001 (ci-après la directive)². Au-delà de l'harmonisation des mentions obligatoires devant se trouver sur les factures au regard de la législation TVA, la directive crée un cadre juridique communautaire, inexistant jusqu'alors, pour la facturation électronique et l'autofacturation. Aux dires de la Commission, ce texte tente de constituer un équilibre entre la simplification des obligations des opérateurs et les besoins légitimes des administrations en terme de contrôle fiscal.

L'objectif de cette contribution est de présenter quelques réflexions sur le texte européen adopté, sans oublier de mettre en avant les modifications apportées par rapport au texte initialement proposé, et de pointer du doigt certaines difficultés qui pourraient, d'une part, mener à une discrimination de traitement entre la facture papier et la facture électronique et, d'autre part, affaiblir la tentative d'harmonisation.

Dans un premier temps, nous commençons par illustrer succinctement la diversité des règles nationales relatives à la facturation électronique et montrons ainsi la nécessité d'harmoniser les législations parfois

¹ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388/CEE en vue de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée, COM(2000) 650 final, *J.O.C.E.*, n° C 96 E du 27 mars 2001, p. 145.

² Directive 2001/115/CE du Conseil du 20 décembre 2001 modifiant la directive 77/388/CEE en vue de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.C.E.*, n° L 15 du 17 janvier 2002, p. 24.

divergentes. Nous présentons également les grandes lignes de la directive, en nous concentrant sur les solutions avancées en matière de facturation électronique. Dans un second temps, nous tentons d'élargir le champ de réflexion en rappelant les nombreuses finalités de la facture. De la sorte, nous pouvons mettre en avant les conséquences, parfois surprenantes voire inadéquates, qui découlent des choix opérés par le législateur européen.

I. LA NÉCESSITÉ D'HARMONISER LES LÉGISLATIONS NATIONALES

L'illustration de la diversité des règles applicables à la facturation électronique dans les différents Etats membres démontre à suffisance la nécessité d'une harmonisation en cette matière (A). Cet objectif est poursuivi par la récente directive relative à "la facture électronique" que nous présentons (B).

A. La diversité des règles applicables à la facturation électronique

Ce n'est pas le lieu ici de fournir au lecteur une étude comparative et détaillée des nombreuses règles nationales applicables actuellement à la facture électronique³. Néanmoins, nous dessinons un panorama général de l'état des législations dans les quinze Etats membres afin de montrer la diversité des systèmes et la complexité de la problématique. Notons néanmoins que nous sommes sur un terrain en pleine évolution, et que des législations nouvelles en la matière peuvent voir le jour à tout moment.

Globalement, on peut déceler trois approches différentes dans les systèmes juridiques nationaux. Pour la première approche, certains pays refusent purement et simplement la facture électronique (c'est le cas de la Grèce par exemple). Il n'est donc pas possible dans ces pays de produire et d'envoyer une facture autre que papier, au risque de ne pas pouvoir ouvrir le droit à la déduction de la TVA. Pour la seconde approche, d'autres pays acceptent l'envoi et la réception de factures par voie électronique mais conditionnent cette acceptation au respect de certaines exigences. Ces

³ Pour une étude détaillée, nous renvoyons le lecteur au rapport de PriceWaterHouseCoopers, "Study on the requirements imposed by the Member States, for the purpose of charging taxes, for invoices produced by electronic or other means" du 23 août 1999, commandité par la Commission européenne, Direction générale de la fiscalité et de l'union douanière, disponible à l'adresse suivante :

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/french/publications/reports_studies/taxation/final_report_pwc.pdf.

dernières peuvent alors faire l'objet soit d'un contrôle *a priori* (par exemple en Belgique) soit d'un contrôle *a posteriori* (par exemple en France). Pour la troisième approche, quelques pays admettent l'envoi et la réception de factures électroniques, sans exiger le respect de conditions quelles qu'elles soient (principalement dans les pays scandinaves).

Parmi les pays qui acceptent la facturation électronique de manière conditionnée, certaines nuances peuvent encore être apportées. Il arrive que les conditions soient directement fixées dans la loi, ce qui offre des garanties en termes d'objectivité, de transparence et de non discrimination⁴. Dans d'autres cas, la situation s'avère plus complexe dans la mesure où les conditions sont déterminées, non par la loi, mais au cas par cas par l'administration. Dans cette hypothèse, il revient alors à l'entreprise, qui souhaite mettre en place ou utiliser un système de facturation électronique, de négocier une autorisation individuelle avec l'administration concernée⁵. Par ailleurs, le respect des conditions doit parfois être démontré avant d'utiliser le système, ce qui implique l'obtention d'une autorisation préalable obligatoire. Dans d'autres cas, il n'est pas nécessaire d'obtenir une autorisation préalable, mais l'administration peut effectuer des contrôles *a posteriori* afin de vérifier la conformité du système aux règles édictées. Grâce à la notification préalable, l'administration peut aisément déterminer les entreprises devant faire l'objet d'un éventuel contrôle. En outre, les standards techniques ne sont pas toujours définis explicitement et sont, d'une manière générale, extrêmement variables. Par ailleurs, les conditions requises enlèvent parfois tout intérêt aux avantages offerts par la facturation électronique. En effet, il arrive que la facturation électronique ne soit permise que si une facture ou un document récapitulatif papier est également envoyé au client !

Quant aux standards utilisés pour la facturation électronique, la situation est également variable. Dans les pays où la facturation électronique est soumise à l'observation de certaines conditions, il est très fréquent que le respect de standards EDI soit requis (Espagne, France et Belgique par exemple). Ceci n'empêche pas que certains pays admettent d'autres standards, pour autant que ces derniers assurent un certain niveau de sécurité, en termes notamment d'identification et d'intégrité des documents. Remarquons néanmoins que dans les pays où l'admissibilité de

⁴ C'est le cas en France depuis 1998. Voy. S. MARCELLIN et L. COSTES (dir.), *Lamy droit de l'informatique et des réseaux – Guide*, éd. Lamy, 2002, pp. 943 et s., n°s 5046 et s.

⁵ C'est le cas en Belgique. Notons néanmoins l'initiative intéressante de la société Isabel en matière de facturation électronique, qui a préparé un dossier de demande standard à introduire auprès du Ministère des Finances : <http://www.einvoice.be>.

la facturation électronique résulte d'une pratique administrative, l'utilisation de standards EDI résulte d'une situation de fait et non d'un texte réglementaire. Partant, il devrait être possible de convaincre l'administration de requérir l'utilisation d'autres standards présentant des garanties comparables. Dans les pays scandinaves, il est même possible d'envoyer une facture électronique par simple e-mail et fichier attaché à celui-ci (Danemark, Finlande, Suède), sans que d'autres conditions plus contraignantes ne soient requises.

Pour ce qui est du contenu et de la langue de la facture, on constate une grande diversité quant aux mentions qui doivent impérativement se trouver sur le document en vertu de la législation fiscale. Par ailleurs, il n'est pas rare que la langue de rédaction de la facture soit soumise aux respects de législations linguistiques. Néanmoins, les exigences traditionnelles relatives aux mentions obligatoires qui doivent figurer sur la facture ainsi que la langue utilisée restent d'application pour la facture électronique. Le caractère électronique de la facture n'implique aucune exigence supplémentaire à cet égard.

En outre, aucune législation nationale ne semble exiger que la facture soit signée, à l'exception de la Grèce qui admet toutefois que la signature puisse être reproduite mécaniquement. L'absence de cette formalité est heureuse dans le cadre de la facturation électronique. Nous aurons l'occasion de revenir sur ce point par la suite.

Les règles relatives au support, à la durée et au lieu de stockage de la facture électronique présentent une certaine uniformité. En général, les factures électroniques peuvent être stockées sur tout support électronique (disque dur, CD-Rom, etc.) et ne doivent pas systématiquement être imprimées. Cependant, les entreprises doivent généralement être en mesure d'imprimer à tout moment les factures électroniques dans un format lisible et compréhensible pour des raisons de contrôle par les autorités. La durée de conservation de la facture électronique est identique à celle relative à la facture traditionnelle, qui varie d'un pays à l'autre. Concernant le lieu de stockage, il existe deux grands systèmes. Certains pays exigent que les factures et autres documents comptables soient stockés dans les locaux de l'entreprise émettrice ou réceptrice de ces documents, ce qui peut constituer un obstacle à *l'outsourcing* de la facturation. Dans d'autres pays, les entreprises peuvent conserver les factures dans d'autres endroits que l'entreprise (chez un sous-traitant par exemple) pour autant que l'administration soit avertie du lieu de stockage des factures. Remarquons néanmoins que cette question du lieu de conservation des factures perd en importance avec la facture électronique dans la mesure où, quel que soit son lieu de stockage, une telle facture peut être accessible et consultée à distance en temps réel par le biais des réseaux numériques, à partir par

exemple des locaux de l'administration fiscale, qui ne devrait plus nécessairement se déplacer pour effectuer un contrôle.

Dans les systèmes juridiques qui admettent la facturation électronique, on peut s'interroger sur la possibilité pour un client ou un fournisseur de choisir de recevoir ou d'envoyer une facture papier ou une facture électronique. Il semble n'y avoir aucune règle spécifique quant au choix entre la facturation traditionnelle ou la facturation électronique. Il en résulte qu'un client devrait pouvoir décider de recevoir exclusivement des factures sous forme papier ou des factures électroniques mais pourrait aussi "panacher" les deux systèmes (en demandant une facture papier dans certains cas et une facture électronique dans d'autres). Les deux systèmes devraient donc pouvoir coexister. Le cas échéant, il convient de rester attentif à la correcte numérotation (séquentielle) des factures. Ainsi, si un client imprime une facture électronique et que, par ailleurs, il demande l'envoi par La Poste de cette même facture, il est indispensable que ces deux documents aient des références identiques (même numéro, même date, même contenu) afin qu'une même opération ne donne pas droit à une double déduction de la TVA.

Le panorama qui vient d'être présenté démontre à suffisance l'importance d'harmoniser les législations nationales en vue de mettre fin à l'insécurité juridique et de promouvoir le développement et l'utilisation des systèmes de facturation électronique.

B. La directive européenne relative à "la facture électronique"

Selon son article 5, la directive du 20 décembre 2001 sur la facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée doit être transposée dans les droits nationaux pour le 1^{er} janvier 2004 au plus tard.

A première vue, la directive peut paraître technique et anodine. A y regarder de plus près, elle contient pourtant une nouveauté fondamentale en matière de commerce électronique. En effet, elle propose notamment de mettre en place un cadre juridique harmonisé pour la facture électronique. Notons toutefois que le texte ne se limite pas à la problématique de la facturation électronique. Ainsi, nous présentons succinctement les grandes lignes de la directive pour ensuite nous focaliser sur les règles applicables à la facture électronique.

1. Les grandes lignes de la directive

Le législateur européen part du constat que l'obligation de facturation est au centre du système communautaire de TVA, et qu'à ce titre, il est nécessaire d'y attacher une attention particulière.

La facturation est cependant soumise à des règles très diverses d'un Etat membre de l'Union européenne à l'autre. Le détail des mentions obligatoires sur les factures tout comme leur nombre sont en effet variés. En outre, il n'existe pas de cadre juridique communautaire en matière de facturation électronique et d'autofacturation, et les législations adoptées à ce jour par les différents Etats de la Communauté sont hétérogènes et parfois contraires (*supra*, A). En vue de mettre fin à ces disparités et incertitudes, la Commission propose par ce texte de modifier le paragraphe 3 de l'article 22 de la sixième directive TVA⁶, qui traite de l'obligation de facturation. Les modifications visent, d'une part, à harmoniser les mentions obligatoires sur les factures et, d'autre part, à créer un cadre juridique communautaire pour l'autofacturation et la facturation électronique.

Plus particulièrement, il est désormais prévu explicitement que l'obligation de facturation doit pouvoir être déléguée à une tierce personne (sous-traitance) ou au client (autofacturation). Toutefois, quel que soit l'auteur de la facture, le seul responsable de son émission doit rester l'assujetti effectuant l'opération (art. 22, § 3, point a), al. 1, 3, 8 et 9). De plus, il est indispensable qu'il existe pour l'hypothèse de l'autofacturation, d'une part, un accord préalable entre les deux parties, d'autre part, une procédure d'acceptation de chaque facture par l'assujetti effectuant l'opération (art. 22, § 3, point a), al. 8). Les Etats membres sont chargés de déterminer les conditions et modalités des accords préalables et des procédures d'acceptation entre l'assujetti et son client. La directive ne donne toutefois pas d'autres précisions, ce qui semble laisser une grande marge de manœuvre aux Etats membres pour la détermination de ces conditions et modalités. Par ailleurs, ces derniers peuvent aussi imposer des conditions supplémentaires à l'autofacturation, et notamment exiger que de telles factures émises par le client le soient au nom et pour le compte de l'assujetti (art. 22, § 3, point a), al. 9).

En ce qui concerne les mentions à faire figurer sur la facture, la directive indique la liste des seules mentions qui doivent obligatoirement figurer sur la facture (art. 22, § 3, point b), al. 1). Cette harmonisation est toutefois limitée aux conditions nécessaires du point de vue de la taxe sur la valeur ajoutée, ce qui signifie que les administrations fiscales ne devraient pas être en mesure d'imposer d'autres mentions aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée. Ainsi, le respect des mentions imposées par la directive devrait donc suffire à justifier le droit à la déduction de la TVA. En revanche, la directive n'a pas pour effet d'interdire d'autres mentions obligatoires à des fins non fiscales.

⁶ J.O.C.E., n° L 145 du 13 juin 1977, modifiée en dernier lieu par la directive 2001/4/CE, J.O.C.E., n° L 22 du 24 janvier 2001, p. 17.

Le texte européen considère qu'il doit être possible, pour les Etats membres, de déroger notamment à cette liste obligatoire dans le cas de factures d'un montant mineur ainsi que lorsque les pratiques commerciales ou administratives du secteur d'activité concerné ou les conditions techniques d'émission de ces factures rendent difficile le respect de cette obligation, à condition toutefois de supprimer certaines mentions et non d'en rajouter (art. 22, § 9, point d).

Il est aussi explicitement prévu que lors de l'envoi simultané de factures par lots à un même destinataire, ces mentions obligatoires peuvent ne figurer qu'une seule fois lorsqu'elles sont communes à toutes les factures (art. 22, § 3, point c), al. 6). Ce droit n'est pas négligeable dans le cadre de la facturation électronique dans la mesure où il permet de simplifier le processus de facturation en ne mentionnant qu'une seule fois les éléments communs (tels que le nom, l'adresse et le numéro d'identification à la TVA). Dans le même ordre d'idées et dans un souci de simplification, il est prévu que les Etats membres peuvent permettre, aux conditions qu'ils déterminent, qu'une facture périodique soit établie pour plusieurs livraisons de biens ou prestations de services distinctes (art. 22, § 3, point a), al. 7).

En outre, il est explicitement exclu que les Etats membres puissent imposer "la signature des factures" (art. 22, § 3, point b), al. 3). L'exposé des motifs de la proposition de directive justifie cette interdiction par le fait que la signature n'est pas nécessaire à la facturation en tant qu'outil juridique. En d'autres mots, la facture ne doit pas être signée pour donner droit à la déduction de la TVA. Par ailleurs, l'exigence d'une signature constituerait, selon le même exposé des motifs, une contrainte supplémentaire dans la mesure où cette obligation aurait des conséquences non seulement sur la présentation des factures sur papier mais aurait également pour effet d'alourdir les conditions techniques de la facturation électronique. Cela risquerait de ruiner l'effort d'harmonisation de ces conditions poursuivi par le texte européen.

Néanmoins, la portée de cette interdiction – imposer la signature des factures – peut prêter à confusion, spécialement à l'analyse d'autres dispositions de la directive. En effet, il est prévu au point c), de l'article 22, § 3, que les factures transmises par voie électronique doivent être acceptées *à condition que* l'authenticité de leur origine et l'intégrité de leur contenu soient garanties notamment au moyen d'une signature électronique avancée au sens de la directive sur la signature électronique. La même disposition ajoute – point qui n'était pas présent dans la proposition de directive initiale – que les Etats membres peuvent exiger des garanties supplémentaires en demandant que la signature électronique avancée soit basée sur un certificat qualifié et créée par un dispositif sécurisé de création de signature au sens de la directive précitée. Selon l'exposé des motifs de la

proposition de directive, cette disposition – qui apparaît à première analyse en contradiction avec l’interdiction d’une signature – a pour seule ambition d’assurer la sécurité technique de la facturation électronique⁷. Nous revenons plus longuement sur cette disposition dans le point suivant et sur ses conséquences juridiques et pratiques dans le prochain chapitre.

Pour ce qui concerne la conservation des factures, la proposition de directive avait suggéré de remplacer la notion d’obligation de “conservation d’une copie”, qui pouvait prêter à confusion spécialement avec le développement de la facturation électronique, par une obligation plus générale de “stockage” des factures émises et reçues. La directive a toutefois réintroduit la distinction entre la notion de copie et celle d’original. Nous revenons par la suite sur les implications de l’utilisation regrettable de ces termes.

Selon la directive, la durée de stockage est déterminée par les Etats membres tandis que le lieu ainsi que le support du stockage sont librement déterminés par l’opérateur. Ce dernier est toutefois tenu de respecter certaines conditions sur lesquelles nous revenons également dans le point suivant.

Avant de nous concentrer sur la question de la facture électronique, précisons qu’il est ajouté au § 8 de l’article 22 un nouvel alinéa selon lequel : “La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations supplémentaires à celles fixées au paragraphe 3”. L’article 22, § 8, permet actuellement aux Etats membres de prévoir des obligations supplémentaires qu’ils jugent nécessaires pour assurer l’exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude. Cet alinéa permet d’éviter l’imposition d’obligations supplémentaires relatives à la facturation et de porter ainsi atteinte à l’effort d’harmonisation en cette matière.

2. Le cadre spécifique pour les factures électroniques

La notion même de facturation électronique n’est pas explicitement prévue par la version initiale de la sixième directive TVA. Pourtant, le point c) de l’article 22, § 3, de cette directive prévoit la faculté pour les Etats membres d’accepter ce type de factures, même s’il a été rédigé à une

⁷ Toutefois, elle paraît à tout le moins paradoxale avec l’argumentation développée dans l’exposé des motifs de la proposition de directive selon laquelle l’interdiction d’exiger une signature se justifie notamment pour éviter d’alourdir les conditions techniques de la facturation électronique ! En effet, l’obligation d’utiliser une signature électronique avancée, éventuellement accompagnée d’un certificat qualifié, constitue une contrainte technique et financière non négligeable.

époque où la facture se concevait essentiellement sous la forme d'un document sur papier.

La Commission y a vu deux conséquences : d'une part, les Etats pourraient hésiter à adopter unilatéralement une législation difficile et technique et, d'autre part, ils risquent de le faire en ordre dispersé. L'existence de quinze législations différentes en matière de facturation pourrait constituer une entrave majeure au développement de la facturation électronique, pourtant de nature à réduire les coûts de gestion des entreprises européennes, et donc un obstacle au renforcement de la compétitivité de ces dernières par rapport aux entreprises des pays tiers.

Pour éviter ces problèmes, la directive prévoit des conditions spécifiques, tant en matière d'émission de la facture électronique qu'en ce qui concerne la conservation de celle-ci, sans oublier de rappeler que désormais la notion de facture doit être interprétée et acceptée indépendamment de son support.

a) La notion de facture indépendante de son support

Pour mettre fin à toute interprétation conservatrice de la notion de facture et ouvrir la porte à la facture dématérialisée, la directive se devait de lancer un message clair. Ainsi, le point e), de l'article 22, § 3, stipule sans ambiguïté que : "Pour les besoins de la présente directive, les Etats membres acceptent comme factures tous documents ou messages sur papier ou sous format électronique remplissant les conditions déterminées par le présent paragraphe [c'est-à-dire le paragraphe 3]".

Par ailleurs, le même point précise qu'on entend par transmission et stockage d'une facture "par voie électronique" : "une transmission ou une mise à disposition du destinataire et un stockage effectués au moyen d'équipements électroniques de traitement (y compris la compression numérique) et de stockage de données, et en utilisant le fil, la radio, les moyens optiques ou d'autres moyens électromagnétiques". On le voit, la notion est définie de manière particulièrement large. Il ne doit pas nécessairement y avoir une transmission effective de la facture (par courrier électronique par exemple) pour que la définition s'applique. Une *simple mise à disposition du destinataire* par des moyens électroniques suffit : cela vise par exemple le cas où le client peut accéder, suite à l'introduction d'un code utilisateur et d'un mot de passe, à ses factures conservées sur le serveur web du fournisseur et les imprimer librement.

b) L'émission de la facture électronique

Le point c) du paragraphe 3 de l'article 22 de la directive pose le principe général selon lequel une facture peut-être transmise sur tout support, qu'il soit matériel (papier) ou électronique.

La transmission de factures par des moyens électroniques est toutefois soumise à plusieurs conditions.

Premièrement, celle-ci ne peut se faire que "sous réserve de l'acceptation du destinataire". On présume, faute de précisions, que l'acceptation peut être expresse ou simplement tacite. Toutefois, il nous semble qu'elle doit être préalable à la transmission de la première facture par voie électronique, ce qui suppose à tout le moins une information claire du destinataire sur le caractère électronique du mode de facturation et une absence de réaction de sa part pour que l'on puisse en déduire son acceptation tacite.

Notons que la proposition de directive exigeait simplement une information préalable du destinataire avant la conclusion de la transaction et non une acceptation de celui-ci. En pratique, cette information pouvait, à notre estime, néanmoins présumer une acceptation du destinataire dans la mesure où l'information devait être préalable à la conclusion du contrat qui donne lieu à facturation. Ainsi, dûment informé, le destinataire pouvait toujours refuser de conclure le contrat ou d'accepter certaines conditions si ce système de facturation ne lui convenait pas. A l'inverse, l'absence de contestation du destinataire dûment informé pouvait être analysée, selon nous, comme une acceptation tacite de sa part.

Deuxièmement, la transmission de factures électroniques nécessite le respect de deux conditions de fond, dont l'objectif avoué par l'exposé des motifs de la proposition de directive est d'en assurer la sécurité technique, dans l'intérêt tant de l'administration fiscale que des opérateurs. Ces conditions sont, d'une part, la garantie de l'authenticité de l'origine de la facture (de manière à ce que le destinataire de la facture soit certain que cette dernière provient bien de son émetteur) et, d'autre part, la garantie de l'intégrité du contenu des factures (l'ensemble des mentions y compris le numéro de facture). Soit dit en passant, on constate que ces fonctions s'apparentent partiellement à celles reconnues traditionnellement à la signature⁸.

Afin de remplir ces deux conditions, la directive propose plusieurs voies, sur lesquelles nous revenons ci-après. En cela, elle se démarque de la

⁸ Sur les fonctions reconnues à la signature, voy. D. GOBERT et E. MONTERO, "La signature dans les contrats et les paiements électroniques : l'approche fonctionnelle", *D.A./O.R.*, 2000, pp. 17-39, n° 53.

proposition de directive qui exigeait uniquement que toute facture électronique fasse l'objet d'une signature électronique avancée au sens de l'article 2, point 2), de la directive sur les signatures électroniques⁹. Remarquons précisément que la proposition n'exigeait rien de plus et interdisait même aux Etats membres de prévoir d'autres obligations ou formalités relatives à l'utilisation d'un système de transmission de factures par voie électronique. Il était donc interdit aux Etats membres d'exiger que la signature électronique avancée soit réalisée sur la base d'un *certificat qualifié* et/ou soit conçue au moyen d'un *dispositif sécurisé de création de signature électronique* ! Néanmoins, rien n'empêchait les opérateurs qui le souhaitaient de s'imposer ces conditions plus sévères¹⁰.

Le texte de la directive, quant à lui, ne s'est manifestement pas contenté de cette seule solution technique (l'utilisation d'une signature électronique avancée) et a plutôt opté en faveur de la reconnaissance d'un catalogue de technologies jugées acceptables et acceptées, tout en permettant aux Etats membres de requérir des conditions supplémentaires. En effet, le deuxième alinéa de l'article 22, § 3, point c), stipule que "les factures transmises par voie électronique sont acceptées par les Etats membres à condition que l'authenticité de leur origine et l'intégrité de leur contenu soient garanties :

- soit au moyen d'une signature électronique avancée au sens du point 2) de l'article 2 de la directive du 13 décembre 1999 sur un cadre communautaire pour les signatures électroniques¹¹ (...);
- soit au moyen d'un échange de données informatisées (EDI) tel que défini à l'article 2 de la recommandation 1994/820/CE de la Commission du 19 octobre 1994 concernant les aspects juridiques de

⁹ Directive 1999/93/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 décembre 1999 sur un cadre communautaire pour les signatures électroniques, *J.O.C.E.*, n° L 13 du 19 janvier 2000, pp. 12-20. Pour un commentaire, voy. M. ANTOINE et D. GOBERT, "La directive européenne sur la signature électronique : vers la sécurisation des transactions sur l'Internet ?", *J.T.D.E.*, 2000, pp. 73-78, n° 68 ; E. CAPRIOLI, "La directive européenne n° 1999/93/CE du 13 décembre 1999 sur un cadre communautaire pour les signatures électroniques", *Gaz. Pal.*, 2000, pp. 5-17.

¹⁰ Au-delà de l'utilisation d'un certificat qualifié et d'un dispositif sécurisé de création de signature électronique, ils peuvent également recourir à des techniques de chiffrement à des fins de confidentialité.

¹¹ Remarquons qu'en pratique, il n'est pas aisé pour une entreprise de déterminer quelles techniques informatiques peuvent être considérées comme une signature électronique avancée car, en définitive, il appartient au juge d'apprécier, au cas par cas, si la technique utilisée répond aux conditions stipulées par la définition légale de cette notion !

l'échange de données informatisées¹² lorsque l'accord relatif à cet échange prévoit l'utilisation de procédures garantissant l'authenticité de l'origine et l'intégrité des données¹³ (...)"

Ces exigences apparaissent comme minimales. En effet, le même alinéa permet aux Etats membres de requérir – lorsqu'un système EDI est utilisé pour la transmission des factures – l'envoi d'un document récapitulatif supplémentaire sur papier (aux conditions qu'ils fixent). Par ailleurs, les Etats membres peuvent estimer que la seule utilisation d'une signature électronique avancée ne suffit pas. Dès lors, la directive leur permet d'exiger que cette signature électronique avancée soit en plus basée sur un certificat qualifié et créée par un dispositif sécurisé de création de signature au sens de l'article 2, points 6) et 10) de la directive sur les signatures électroniques. Nous nous demandons si cette option laissée discrétionnairement aux Etats membres ne risque pas de porter un coup fatal à l'harmonisation recherchée par le texte européen. Alors que certains Etats se satisferont d'une signature électronique avancée, d'autres exigeront des conditions plus strictes, qui de surcroît ne seront pas sans créer quelques contraintes – de nature organisationnelle et financière – supplémentaires pour les entreprises.

Cette harmonisation sera d'autant moins assurée que l'alinéa 3) du point c), ouvre en outre la porte à d'autres technologies. En effet, "Les factures peuvent, toutefois, être transmises par voie électronique *selon d'autres méthodes*, sous réserve de leur acceptation par le ou les Etats membres concernés". Nous présumons que ces autres méthodes doivent permettre, à l'instar de celles visées expressément par la disposition, de garantir l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu des factures¹⁴.

¹² L'article 2 de cette recommandation définit l'échange de données informatisées comme "le transfert électronique, d'un ordinateur à un autre, de données commerciales et administratives sous la forme d'un message EDI structuré conformément à une norme agréée". Le même article définit le message EDI comme "un ensemble de segments, structurés selon une norme agréée, se présentant sous forme permettant une lecture par ordinateur et pouvant être traités automatiquement et de manière univoque".

¹³ Cette exigence est, selon nous, redondante avec les dispositions de la recommandation du 19 octobre 1994 puisque celle-ci prévoit en son article 6 que l'accord pour l'échange de données informatisées doit contenir un engagement des parties de mettre en œuvre et de maintenir des procédures de sécurité relatives notamment à l'origine et à l'intégrité des messages EDI.

¹⁴ Cette interprétation peut partiellement trouver son fondement dans l'article 22, § 3, point d), al. 3.

Il est prévu que la “Commission présentera, au plus tard le 31 décembre 2008, un rapport accompagné, le cas échéant, d’une proposition modifiant les conditions applicables à la facturation électronique afin de tenir compte de l’évolution technologique future dans ce domaine”. Dès lors, s’il apparaît éventuellement à l’usage que la solution proposée par la directive ne tient pas la route, le législateur européen pourra profiter des résultats de ce rapport pour rectifier la trajectoire.

Une troisième condition, d’ordre procédural, ne concerne pas les opérateurs eux-mêmes mais les Etats membres. Il est prévu qu’aucun système d’autorisation préalable à l’utilisation d’un mécanisme de facturation électronique ne peut être mis en place, dans la mesure où il s’agirait d’une entrave trop lourde au développement de la facturation électronique. Seule une simple notification préalable – sur option de chaque Etat membre – peut être envisagée, sans aucune possibilité de refus *a priori* par l’administration fiscale. Néanmoins, si un Etat opte pour un système de notification préalable, ce dernier devra être provisoire. En effet, le texte indique qu’il n’est plus possible d’y avoir recours après le 31 décembre 2005.

c) La conservation de la facture électronique

La question de la sécurisation de la facture électronique ne se résume pas aux conditions à respecter lors de la transmission de la facture. Encore faut-il mettre en œuvre les garanties de sécurité au stade de la conservation des factures électroniques.

Comme il a été exposé précédemment, la proposition de directive suggérait de remplacer la notion d’obligation de “conservation d’une copie” par une obligation plus générale de “stockage” des factures émises et reçues, ceci afin d’adapter cette obligation au développement de la facturation électronique (art. 22, § 3, point d), al. 1^{er} de la proposition de directive). Cette modification nous paraissait heureuse dans la mesure où l’utilisation du terme “copie” pouvait laisser supposer que la facture initiale était un original, et donc qu’elle devait être signée¹⁵. Or le texte indiquait que la facture ne devait en principe pas être signée.

Malheureusement, la directive a réintroduit la distinction entre la notion de copie et celle d’original. Ainsi, selon les termes de l’article 22,

¹⁵ Sur la distinction original/copie au regard des nouvelles technologies, voy. E. DAVIO, “Preuve et certification sur Internet”, *R.D.C.*, 1997, n° 11, chap. 3, § 2 ; D. GOBERT et E. MONTERO, “L’ouverture de la preuve littérale aux écrits sous forme électronique”, *J.T.*, 2001, pp. 127-128.

§ 3, point d), alinéa 1^{er} : “Tout assujetti doit veiller à ce que soient stockées des *copies* des factures émises (...) ainsi que de toutes les factures qu’il a reçues”. L’alinéa 5 ajoute que : “... les Etats membres peuvent imposer que les factures soient stockées *sous la forme originale*, papier ou électronique, sous laquelle elles ont été transmises”. Nous regrettons le maintien de ces notions de copie et d’original dans un texte qui, par ailleurs, affirme très clairement que les Etats membres ne peuvent pas imposer “la signature des factures” (art. 22, § 3, point b), al. 3). En effet, la doctrine traditionnelle enseigne qu’un écrit est élevé au rang d’original par le seul fait de sa signature¹⁶. La copie se distingue précisément de l’original par la circonstance qu’elle en est une transcription non signée. Dès lors, en permettant aux Etats membres d’imposer que les factures soient stockées *sous la forme originale*, la directive pourrait laisser supposer que les Etats membres peuvent imposer la signature des factures car, par définition, un document n’a pas le statut d’original s’il n’est pas signé !

Certes, on comprend que le but recherché par la directive est avant tout d’assurer, spécialement lorsque la facture a été transmise par voie électronique, que les parties ainsi que l’administration fiscale puissent disposer des éléments techniques nécessaires pour vérifier l’authenticité de l’origine ainsi que le maintien de l’intégrité de la facture conservée. Ce but se dégage d’ailleurs très clairement des premiers mots de l’alinéa 5 du point d) : “Afin de garantir le respect des conditions visées au troisième alinéa, (...)”, le troisième alinéa visant justement les conditions de vérification de l’origine, de maintien de l’intégrité ainsi que de lisibilité de la facture. Toutefois, il nous semble que les moyens utilisés pour atteindre cet objectif ne sont pas adéquats.

Selon nous, lorsque la facture a été initialement transmise par voie électronique, la directive aurait pu se passer de faire référence aux notions d’original et de copie et aurait pu se limiter à maintenir la deuxième phrase de l’alinéa 5 du point d) qui suffisait pour satisfaire à l’objectif de garantir le respect desdites conditions. En effet, cette deuxième phrase prévoit que “[Les Etats membres] peuvent également imposer que, lorsque les factures sont stockées par voie électronique, les données garantissant l’authenticité de l’origine et l’intégrité du contenu de chaque facture soient également stockées”. Par contre, lorsque les factures ont été initialement transmises sous forme papier, tout au plus la directive aurait-elle dû permettre aux Etats membres d’imposer qu’elles soient stockées sous leur forme

¹⁶ H. DE PAGE, *Traité*, t. III, 3^e éd., n° 832 ; R. MOUGENOT, *Droit des obligations – La preuve*, 2^e éd., tiré à part du Rép. not., Bruxelles, Larcier, 1997, p. 185, n° 187 ; N. VERHEYDEN-JEANMART, *Droit de la preuve*, Bruxelles, Larcier, 1991, p. 201, n° 417 ; D. GOBERT et E. MONTERO, *op. cit.*, *J.T.*, pp. 127-128.

originale – et non originale –, afin d’éviter par exemple que celles-ci soient transférées sur un support d’archivage tel que des microfiches, des CD-Rom ou d’autres supports numériques.

On pourrait invoquer qu’il s’agit d’une directive en matière fiscale et qu’il n’y a pas lieu de mettre en avant l’interprétation civiliste des concepts d’original et de copie. Nous ne sommes toutefois pas de cet avis. Avec certains auteurs¹⁷, nous pensons que certaines notions juridiques sont à ce point importantes et universelles qu’elles s’imposent en toute matière – droit judiciaire, social, administratif, fiscal, etc. – et dépassent largement les frontières du droit civil, nonobstant le fait que le siège principal de leur régime juridique se trouve dans le Code civil.

Nous avons également vu précédemment que le lieu de stockage des factures est déterminé librement par l’opérateur. Ce lieu peut se situer en dehors du territoire national, notamment dans le cas où les factures auraient été transmises par un tiers établi dans un autre pays. Dans cette hypothèse, la directive prévoit néanmoins que “Les Etats membres peuvent imposer aux assujettis établis sur leur territoire l’obligation de leur déclarer le lieu de stockage lorsque celui-ci est situé en dehors de leur territoire” (art. 22, § 3, point d), al. 2).

Cette liberté de détermination du lieu de stockage est par ailleurs entourée des deux conditions suivantes, dont la lecture montre qu’elles concernent essentiellement le stockage des factures électroniques.

D’une part, l’assujetti doit “mettre à la disposition des autorités compétentes, sans retard indu, à toute réquisition de leur part, toutes les factures ou informations ainsi stockées” (art. 22, § 3, point d), al. 2). En pratique, si les factures sont stockées en dehors des locaux de l’entreprise – spécialement sur le territoire d’un autre Etat membre –, cette condition ne peut aisément être remplie qu’en cas de stockage électronique, car un système de stockage extérieur à l’entreprise dans des classeurs pourrait difficilement permettre cet accès rapide en cas de demande de renseignements par l’administration fiscale. C’est probablement la raison pour laquelle la directive permet aux Etats membres d’imposer “aux assujettis établis sur leur territoire l’obligation de stocker à l’intérieur du pays les factures émises par eux-mêmes ou par leur client ou, en leur nom et pour leur compte, par un tiers, ainsi que toutes les factures qu’ils ont reçues, *lorsque ce stockage n’est pas effectué par une voie électronique garantissant un accès complet et en ligne aux données concernées*” (art. 22,

¹⁷ J. CARBONNIER, *Droit civil. I/ Les personnes*, Thémis, Paris, P.U.F., 1996, p. 50, n° 27 ; E. MONTERO, “Définition et effets juridiques de la signature électronique en droit belge : appréciation critique”, in *La Preuve*, Liège, Formation permanente CUP, Vol. 54, mars 2002, p. 56.

§ 3, point d), al. 2). Dans ce contexte, nous noterons également que l'article 22bis, dont l'ajout est proposé par la directive, stipule que "Lorsqu'un assujetti stocke les factures qu'il émet ou qu'il reçoit par une voie électronique garantissant un accès en ligne aux données et que le lieu de stockage est situé dans un Etat membre autre que celui dans lequel il est établi, *les autorités compétentes de l'Etat membre dans lequel il est établi ont, aux fins de la présente directive, un droit d'accès par voie électronique, de téléchargement et d'utilisation en ce qui concerne ces factures dans les limites fixées par la réglementation de l'Etat membre d'établissement de l'assujetti et dans la mesure où cela lui est nécessaire aux fins de contrôle*".

D'autre part, l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu des factures – à savoir l'ensemble des mentions, y compris le numéro de la facture –, et leur lisibilité doivent être assurées durant toute la période de stockage (art. 22, § 3, point d), al. 3). Une nouvelle fois, on constate que cette deuxième condition revêt une importance particulière dans l'hypothèse d'un stockage électronique. Ceci soulève d'ailleurs la délicate problématique des conditions de l'archivage dans l'environnement électronique, problématique qui fait l'objet d'une contribution spécifique dans cet ouvrage, à laquelle nous renvoyons le lecteur¹⁸. Limitons-nous à mentionner que la proposition de directive prévoyait que lorsque la facture était transmise par un moyen électronique, il était obligatoire, afin de permettre un contrôle efficace et d'assurer l'intégrité des données, que le stockage soit effectué sur un support électronique et que la signature électronique avancée soit stockée en même temps que la facture elle-même. Nous attirons déjà l'attention – dans un précédent article¹⁹ – sur le fait qu'il ne suffit pas de stocker la signature électronique avancée avec la facture pour pouvoir vérifier à tout moment la signature et les fonctions remplies par celle-ci. Encore faut-il conserver les *données afférentes à la vérification de signature*²⁰. Sans celles-ci, la signature électronique avancée est un fichier illisible qui ne peut être vérifié et qui ne présente donc aucune utilité !

La directive semble avoir tenu compte de cette nécessité. Elle prévoit en effet dans le cinquième alinéa du point d) que "Afin de garantir le respect des conditions visées au troisième alinéa, (...) [les Etats membres]

¹⁸ Voy. M. DEMOULIN et D. GOBERT, "L'archivage dans le commerce électronique : comment raviver la mémoire ?", dans le présent ouvrage, pp. 101 et s.

¹⁹ D. GOBERT, "Vers une discrimination de traitement entre la facture papier et la facture électronique ?", *Cahier du Juriste*, n° 4-5/2001, p. 49.

²⁰ Si la signature électronique est *qualifiée*, il faut en plus conserver le certificat numérique sur lequel est basée cette signature.

peuvent également imposer que, lorsque les factures sont stockées par voie électronique, les données garantissant l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu de chaque facture soient également stockées". A notre étonnement, il ne s'agit toutefois plus d'une obligation imposée par la directive mais d'une simple possibilité donnée aux Etats membres !

II. LES FINALITÉS DE LA FACTURE ET LA NÉCESSITÉ D'ÉLARGIR LE CHAMP DE LA RÉFLEXION

L'objectif poursuivi par la directive d'harmoniser les règles relatives à la facturation électronique en matière de TVA est heureux. Il l'est d'autant plus que cette question ne fait pas l'objet de la directive sur le commerce électronique²¹, qui exclut expressément de son champ d'application le domaine de la fiscalité (art. 1, § 5, et considérant n° 12 de cette directive).

Néanmoins, on se doit de rappeler que la facture apparaît comme un document unique poursuivant plusieurs finalités. On lui reconnaît au moins trois fonctions²². En premier lieu, la facture constitue une affirmation (unilatérale) de l'existence d'une créance de l'expéditeur sur le destinataire et une invitation, pour ce dernier, à honorer sa dette. Deuxièmement, la facture joue le rôle d'un moyen de preuve, que ce soit en matière civile, commerciale ou fiscale. Troisièmement, elle exerce une fonction spécifique dans le régime de la taxe sur la valeur ajoutée. La première fonction ne nécessite pas de commentaires approfondis tandis que les deux autres font l'objet des développements qui suivent.

Certes, en pratique, la facture présente une utilité particulière en matière fiscale, spécialement au regard de la législation TVA, au point qu'on en oublierait ses autres fonctions. Mais bien au-delà du domaine fiscal, ce document peut jouer un rôle probatoire non négligeable : la facture peut notamment constituer la preuve de l'existence d'un contrat. On comprend que, dans ce contexte du droit de la preuve, la question de la (non) signature électronique de la facture est à examiner attentivement. La

²¹ Directive 2000/31/CE du Parlement européen et du Conseil du 8 juin 2000 relative à certains aspects juridiques de la société de l'information, et notamment du commerce électronique, dans le marché intérieur ("directive sur le commerce électronique"), *J.O.C.E.*, n° L 178 du 17 juillet 2000, p. 1. Pour un commentaire approfondi, voy. E. MONTERO (dir.), *Le commerce électronique européen sur les rails ? Analyse et propositions de mise en œuvre de la directive sur le commerce électronique*, Cahiers du CRID, n° 19, Bruxelles, Bruylant, 2001.

²² E. DIRIX et G.-L. BALLON, *La facture*, Bruxelles, Kluwer Editions Juridiques, 1996, pp. 4-6.

nécessité de sécuriser la transmission et le stockage de la facture électronique au moyen notamment d'une signature électronique avancée – voire d'une signature électronique *qualifiée*²³ –, aux yeux de la réglementation TVA ne peut faire l'économie d'une réflexion plus large sur les conséquences probatoires d'une telle exigence. Ne pas raisonner de la sorte reviendrait à ne pas admettre que la facture puisse poursuivre d'autres finalités que celles poursuivies par la législation TVA.

Nous comptons également montrer que la possibilité de recourir uniquement à une signature électronique avancée, telle que suggérée par la directive en vue de sécuriser la transmission d'une facture électronique, ne constitue pas une solution adéquate.

A. La fonction probatoire de la facture

La question de la force probante de la facture est complexe, et peut elle-même être décortiquée en de multiples sous-questions. Ainsi, convient-il notamment de distinguer suivant que la facture est utilisée pour prouver contre le fournisseur ou contre le client. Contre le fournisseur, elle peut être invoquée pour apporter la preuve des engagements du fournisseur ou, le cas échéant, la preuve que ce dernier a donné quittance. Contre le client par contre, la facture peut constituer la preuve de l'existence d'une convention entre les parties et des éventuelles conditions générales applicables à l'opération donnant lieu à facturation. Dans ce dernier cas, encore faut-il distinguer si le client est un commerçant ou non, s'il a accepté la facture (sachant que cette acceptation peut être tacite), s'il a signé la facture...

On le voit, le sujet est cyclopéen et dépasse largement l'objet de notre étude. Nous nous limitons donc uniquement à l'examen en droit belge de la force probante de la facture contre le fournisseur, qui présente un intérêt pour notre propos dans la mesure où nous essayons de montrer en quoi l'obligation pour le fournisseur d'utiliser une signature électronique avancée – voire *qualifiée* – en matière de TVA pour transmettre une facture électronique a une incidence sur les effets probatoires reconnus à une

²³ A l'instar de certains auteurs (E. MONTERO, *op. cit.*, Formation permanente CUP, Vol. 54, p. 47, n° 6), on entend par signature électronique *qualifiée* une signature électronique avancée réalisée sur la base d'un certificat qualifié et conçue au moyen d'un dispositif sécurisé de création de signature électronique. Divers auteurs utilisent d'autres raccourcis pour désigner ce type de signature : "signature électronique *parfaite*" (P. LECOCQ et B. VANBRABANT) ou encore "signature électronique *sécurisée*" (E. DAVIO). Pour notre part, nous utiliserons le concept de signature électronique *qualifiée*.

facture ainsi signée. Pour le reste, nous renvoyons le lecteur aux ouvrages spécialisés en ce domaine²⁴.

1. Preuve des engagements du fournisseur

La facture fournit, contre le fournisseur qui la délivre, la preuve de l'existence du contrat, tel qu'il ressort des mentions qu'elle comporte, et notamment de l'engagement du fournisseur²⁵. Le client, qu'il soit commerçant ou non, peut donc se prévaloir de cette force probante contre un fournisseur qui tenterait de se soustraire à ses obligations ou de nier l'existence de la relation juridique avec le client²⁶. La facture peut alors être considérée comme un aveu du fournisseur (pour autant qu'il ne la conteste pas) ou, à tout le moins, comme une présomption²⁷. Si le fournisseur conteste la facture, le client peut recourir à toutes preuves admises en droit.

Il n'est nullement nécessaire que la facture soit signée par le fournisseur pour pouvoir faire preuve contre lui²⁸. La signature de la facture est d'ailleurs peu usuelle dans la mesure où, sauf dans certains cas particuliers²⁹, il n'existe pas d'obligation légale de signer la facture. Néanmoins, si le fournisseur la signe, il s'agit alors d'un moyen de preuve qui s'élève au rang de l'acte sous seing privé (art. 1341 C. civ.)³⁰. Il en

²⁴ Voy. notamment E. DIRIX et G.-L. BALLON, *op. cit.* ; A. CLOQUET, *La facture*, Bruxelles, Larcier, 1959 ; R. MOUGENOT, *op. cit.*, pp. 200-203.

²⁵ A. CLOQUET, *op. cit.*, p. 171, n° 415 ; N. VERHEYDEN-JEANMART, *op. cit.*, p. 305, n° 678.

²⁶ En effet, on pourrait imaginer qu'après avoir envoyé sa facture, le fournisseur conteste cet envoi et l'existence de tout rapport juridique avec le client. Il le ferait par exemple car il constate que ses prestations sont défectueuses et préfère renoncer au montant de la facture plutôt que risquer de devoir réparer les conséquences dommageables de son acte fautif.

²⁷ E. DIRIX et G.-L. BALLON, *op. cit.*, p. 129, n° 187 ; R. MOUGENOT, *op. cit.*, p. 201, n° 209 ; A. CLOQUET, *op. cit.*, n° 405 ; J. VAN RYN et J. HEENEN, *Principes*, III, p. 70, n° 64.

²⁸ J. VAN RYN et J. HEENEN, *Principes*, III, p. 70, n° 64 ; E. DIRIX et G.-L. BALLON, *op. cit.*, p. 129, n° 187.

²⁹ Par exemple en matière de marché public ou pour des lois particulières : art. 568 de la loi sur les faillites ; art. 14 de la loi du 25 octobre 1919 pour des factures cédées ou données en gage ; art. 20, 5°, al. 3, de la loi hypothécaire pour les factures déposées au greffe du tribunal de commerce afin de bénéficier du privilège du vendeur impayé de machines industrielles.

³⁰ H. DE PAGE, *op. cit.*, p. 756, n° 744 et p. 794, n° 777 ; N. VERHEYDEN-JEANMART, *op. cit.*, p. 305, n° 678.

résulte que si le fournisseur dénie la signature apposée sur la facture, le client doit entamer la procédure en vérification d'écritures (art. 1324 C. civ.), sans pouvoir recourir à d'autres moyens de preuve. Par contre, si le fournisseur ne conteste ni son écriture ni sa signature ou que la procédure en vérification démontre que la signature est bien celle du fournisseur, la facture signée a la même foi que l'acte authentique (art. 1322, al. 1^{er}, C. civ.). Ainsi, en matière civile, la preuve contre le contenu de cette facture signée ne peut être administrée qu'au moyen d'un autre écrit ou par aveu ou serment, mais jamais par témoignage ou par présomption (art. 1341 C. civ.). En matière commerciale, la preuve est en principe libre mais en pratique il n'est pas fréquent que le juge autorise à prouver par témoin ou présomption contre un acte écrit³¹. La référence dans le jargon du droit de la preuve au grand principe de "la prééminence de l'écrit"³² prend tout son sens ici.

Notons également qu'il est généralement admis tant en doctrine qu'en jurisprudence que l'irrégularité fiscale de la facture n'affecte en principe pas sa force probante³³. Ainsi, les règles évoquées ci-dessus ne sont pas remises en cause au motif par exemple que la facture ne contient pas l'ensemble des mentions obligatoires prévues par la législation TVA³⁴.

2. La facture en tant que quittance

Hormis les cas où la loi exige expressément que la facture soit signée, il est généralement admis que la signature de la facture par le fournisseur, sans autre indication, doit être considérée comme une quittance³⁵. En effet, normalement le créancier ne signe pas la facture avant qu'elle n'ait été

³¹ R. MOUGENOT, *op. cit.*, p. 166, n° 154.

³² On entend par là "écrit signé", qu'il soit sous seing privé ou authentique. Voy., à cet égard, D. GOBERT et E. MONTERO, *op. cit.*, *J.T.*, n° 6000, pp. 114-128.

³³ Voy. E. DIRIX et G.-L. BALLON, *op. cit.*, p. 35, n° 43 et les références.

³⁴ Toutefois, il existe au moins une exception de taille à ce principe. En effet, pour que la facture soit considérée comme un document probant en vue de justifier les dépenses ou charges professionnelles visées à l'article 49 du Code des Impôts sur les Revenus, il est requis que la facture soit régulière : en ce sens, E. DIRIX et G.-L. BALLON, *op. cit.*, p. 214, n° 324.

³⁵ A. CLOQUET, *op. cit.*, p. 224, n° 627 ; J. VAN RYN et J. HEENEN, *Principes*, III, p. 70, n° 64 ; E. DIRIX et G.-L. BALLON, *op. cit.*, p. 67, n° 100 et p. 131, n° 189. Voy. aussi J.P. Vilvorde, 2 décembre 1948, *J.J.P.*, 1949, p. 333. En sens contraire, voy. R. MOUGENOT, *op. cit.*, p. 201, n° 210 : selon cet auteur, l'opinion selon laquelle la signature seule – sans la mention de l'acquit – suffirait pour prouver le paiement est critiquable.

payée. Dès lors, on en conclut que la signature du fournisseur sans aucune réserve a une signification précise puisqu'il s'agit d'un acte inhabituel au regard des usages : en apposant sa signature manuscrite sur la facture, le fournisseur reconnaît avoir reçu le paiement de son client³⁶. Ainsi, si le débiteur dispose d'une facture signée, il peut prouver aisément qu'il est libéré de son paiement dont, rappelons-le, il a la charge de la preuve (art. 1315 C. civ.). On comprend que dans ce cadre, un débiteur peut vouloir disposer d'une facture signée ou rechercher à convaincre le juge que la facture est signée (cf. *infra* les développements sur la signature électronique).

En cas de contestation sur le paiement effectif du débiteur alors que la facture est signée par le fournisseur, il incombe à ce dernier d'apporter la preuve contraire à savoir que sa signature a une autre signification ou à dénier sa signature.

Dans ce contexte, nous ne pouvons que conseiller au fournisseur qui signe (manuscritement ou électroniquement) la facture avant qu'elle n'ait été acquittée de faire précéder sa signature d'une mention indiquant que cette dernière ne sert qu'à constater la véracité des fournitures et montants facturés mais qu'elle n'est pas destinée à servir de quittance. Une formule fréquemment utilisée à cet effet est : "certifiée conforme et non acquittée". On peut également imaginer qu'il insère dans ses conditions générales une clause par laquelle il stipule que l'utilisation d'une signature électronique pour la transmission et la conservation des factures ne vaut pas à elle seule quittance.

3. L'épineuse question de la signature de la facture

On le voit, l'épineuse question de savoir si la facture est signée ou non n'est pas anodine, puisque la force probante qui en découle est sensiblement différente. Les moyens à mettre en œuvre en cas de contestation de la facture sont différents suivant que celle-ci est signée ou non. Par ailleurs, une facture signée peut être interprétée comme une quittance donnée par le fournisseur. Dès lors, quand peut-on considérer qu'une facture est signée au sens juridique du terme ?

S'il est aisé de vérifier qu'une facture papier est signée ou non, l'exercice peut s'avérer plus périlleux pour une facture électronique. En effet, les spécialistes s'accordent généralement pour considérer que le terme de *signature électronique* désigne une notion générique englobant divers mécanismes techniques (notamment la signature manuscrite numérisée, la signature biométrique, le code secret associé à l'utilisation

³⁶ En ce sens, voy. J.P. Vilvorde, 2 décembre 1948, *J.J.P.*, 1949, p. 333.

d'une carte ou d'un "login", la signature digitale ou numérique, etc.). Tous ces mécanismes ne méritent pas d'être tenus pour des signatures au sens juridique du terme dans la mesure où ils ne permettent pas toujours de réaliser certaines fonctions essentielles (identification de l'auteur de l'acte, manifestation du consentement au contenu de l'acte, etc.) à cette institution juridique. En outre, la difficulté de l'exercice est amplifiée par la diversité des effets juridiques consacrés par l'article 5 de la directive sur les signatures électroniques³⁷.

Dans ce contexte, on s'inquiète de ce que la directive TVA conditionne notamment la transmission d'une facture électronique à l'utilisation d'une signature électronique avancée voire, si l'Etat membre le souhaite, à l'utilisation d'une signature électronique *qualifiée*. Une telle facture sera-t-elle considérée comme signée au sens juridique du terme ? En d'autres mots, la facture transmise à l'aide d'une signature électronique avancée sera-t-elle qualifiée d'acte sous seing privé ou de simple présomption ? Qu'en est-il si une signature électronique *qualifiée* est utilisée ? Au vu des effets juridiques qui en découlent, la question mérite d'être posée.

Le texte de la directive est plutôt laconique sur ces questions. Tout au plus l'article 22, § 3, point b), al. 3, stipule-t-il que "Les Etats membres n'imposent pas la signature des factures", sans autre explication. Nous aurons l'occasion de revenir par la suite sur la portée exacte à donner à cet alinéa.

Par contre, l'exposé des motifs de la proposition de directive apportait quelques éléments de réponse, erronés selon nous, à ces questions. Après avoir rappelé que la signature n'est pas nécessaire à la facturation en tant qu'outil juridique, le texte précité insistait sur le fait que l'exigence d'une signature électronique avancée a pour seule ambition d'assurer la sécurité technique de la facturation électronique³⁸. Par contre, la proposition de directive interdisait aux Etats membres de prévoir des obligations supplémentaires, telle l'exigence d'accompagner cette signature électronique avancée d'un certificat qualifié, ce qui aurait eu pour effet, selon la proposition, de donner à la signature électronique une valeur juridique équivalente à celle d'une signature manuscrite³⁹. On conclut des

³⁷ Voy. sur cette question M. ANTOINE et D. GOBERT, *op. cit.*, p. 74.

³⁸ Voyons l'exposé des motifs, p. 9, de la proposition de directive disponible à l'adresse suivante :

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/french/proposals/taxation/com6502000/com2000_650-fr.pdf. Nous revenons sur ce point par la suite.

³⁹ Voyons l'exposé des motifs, p. 12, de la proposition de directive disponible à l'adresse suivante :

éléments avancés dans la proposition qu'une facture accompagnée uniquement d'une signature électronique avancée n'est pas une facture signée au sens juridique du terme.

Nous émettons des doutes sur cette interprétation qui, à notre avis, part d'une mauvaise compréhension et/ou connaissance de la directive sur les signatures électroniques. En premier lieu, on relève qu'une erreur s'est glissée dans l'exposé des motifs de la proposition de directive. En effet, pour que la signature électronique ait une valeur juridique équivalente à celle d'une signature manuscrite au sens de l'article 5.1 de la directive sur les signatures électroniques, il ne suffit pas de disposer, comme le stipule la proposition, d'une signature électronique avancée basée sur un certificat qualifié, encore faut-il qu'elle soit créée par un dispositif sécurisé de création de signature. Cette précision étant faite, il nous paraît utile de rappeler brièvement certains points de cette directive afin de remettre un peu d'ordre dans les principes et leurs conséquences⁴⁰.

La directive donne une double définition de la signature électronique. D'une part, elle définit de manière très générale le terme *signature électronique* comme "*une donnée sous forme électronique, qui est jointe ou liée logiquement à d'autres données électroniques et qui sert de méthode d'authentification*" (art. 2.1). D'autre part, elle propose une définition d'une catégorie particulière de signature électronique qu'elle qualifie de *signature électronique avancée* c'est-à-dire une "*signature électronique qui satisfait aux exigences suivantes : a) être liée uniquement au signataire ; b) permettre d'identifier le signataire ; c) être créée par des moyens que le signataire puisse garder sous son contrôle exclusif ; et d) être liée aux données auxquelles elle se rapporte de telle sorte que toute modification ultérieure des données soit détectable*" (art. 2.2).

L'intérêt de la distinction évoquée ci-dessus se manifeste dans l'article 5, qui traite des effets juridiques de la signature électronique. Afin de reconnaître une valeur juridique à cette dernière, l'article 5 contient deux clauses : l'une d'assimilation (art. 5.1), l'autre de non discrimination (art. 5.2).

La première clause consiste à assimiler la signature électronique à la signature manuscrite lorsque certaines conditions sont cumulativement

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/french/proposals/taxation/com6502000/com2000_650-fr.pdf

Rappelons que le texte de la directive n'a pas tenu compte de cette remarque puisque les Etats membres peuvent notamment exiger l'utilisation d'un certificat qualifié.

⁴⁰ Pour une analyse approfondie, voy. M. ANTOINE et D. GOBERT, *op. cit.*, pp. 73-78.

remplies⁴¹. Il s'ensuit que par le seul constat du respect de l'ensemble des conditions, la signature électronique doit être recevable comme preuve en justice et elle doit en outre bénéficier de la force probante accordée à la signature manuscrite⁴², dont on sait qu'elle est importante en droit belge⁴³.

La clause de non discrimination s'applique lorsque l'une (ou plusieurs) des conditions auxquelles est subordonnée l'application de la clause d'assimilation n'est pas remplie. Dans ce cas, les États membres doivent veiller à ce que *“l'efficacité juridique et la recevabilité comme preuve en justice d'une signature électronique ne soient pas refusées pour le seul motif que la signature se présente sous forme électronique, qu'elle ne repose pas sur un certificat qualifié, qu'elle ne repose pas sur un certificat qualifié délivré par un PSC accrédité, ou encore qu'elle n'est pas créée par un dispositif sécurisé de création de signature”*. Un premier principe énoncé dans cet article doit être entendu comme celui de la recevabilité⁴⁴ des signatures électroniques *lato sensu*, ce qui constitue en soi un énorme progrès par rapport aux règles traditionnelles du droit de la preuve. Pour le reste, à défaut de répondre aux spécifications de l'article 5.1, il appartient à celui qui s'en prévaut de convaincre le juge de leur valeur probante⁴⁵. Le cas échéant, le juge pourra traiter le document ainsi signé comme un document papier signé manuscritement.

⁴¹ La signature électronique doit être avancée au sens de l'article 2.2, elle doit reposer sur un certificat qualifié, tel que défini à l'article 2.10, et enfin, elle doit être créée par un dispositif sécurisé de création de signature qui satisfait aux exigences de l'annexe 3 de la directive (art. 2.6).

⁴² Rappelons que parler de la force probante de la signature manuscrite est un raccourci de langage. Pour être plus exact, nous devrions parler de la force probante de l'écrit signé (soit l'acte sous seing privé ou authentique) car la signature ne saurait être envisagée indépendamment de l'écrit.

⁴³ Sur la transposition en droit belge des clauses de non discrimination et d'assimilation, voy. E. MONTERO, *op. cit.*, Formation permanente CUP, Vol. 54, pp. 39-82.

⁴⁴ Rappelons que la recevabilité est la “prise en considération, par le juge, d'éléments probatoires déclarés admissibles par la loi eu égard à l'objet du litige”. Cela ne signifie donc pas que l'élément dit recevable aura forcément une influence sur la décision du juge ; celui-ci peut parfaitement considérer que ledit élément ne prouve rien. Il n'a qu'une seule obligation : étudier l'élément en question.

⁴⁵ Sur les conséquences de la distinction recevabilité/valeur probante, voy. D. GOBERT et E. MONTERO, *op. cit.*, D.A./O.R., p. 27.

L'assimilation n'est pas automatique comme dans le cadre de l'article 5.1, mais elle est néanmoins tout à fait possible⁴⁶.

Ainsi, lorsque la proposition de directive TVA se limitait à exiger une signature électronique avancée pour transmettre des factures électroniques en supposant que, de la sorte, la facture ne pouvait être considérée comme signée, elle méconnaissait la clause de non discrimination consacrée par l'article 5.2 de la directive sur les signatures électroniques. Le même raisonnement peut être tenu à l'égard de la première phrase du premier tiret du point c), § 3, de la directive du 20 décembre 2001 visant l'exigence unique d'une signature électronique avancée. Certes, en raison de l'absence d'un certificat qualifié et/ou d'un dispositif sécurisé de création de signature, la facture ainsi signée ne bénéficiera pas de la clause d'assimilation automatique à la signature manuscrite de l'article 5.1. Par contre, si l'affaire est portée devant le juge en cas de contestation, ce dernier pourrait malgré tout être amené à considérer, par simple application des mots "*efficacité juridique*", que l'utilisation d'une signature électronique avancée suffit pour qualifier la facture de document signé⁴⁷. Il dispose d'un pouvoir d'appréciation souverain en la matière. Dans une telle hypothèse, on voit l'incidence sur la force probatoire de la facture et sur sa fonction de donner quittance ! Peut-on se permettre une telle insécurité juridique, spécialement dans un système qui, en principe, n'exige pas que la facture soit signée ?

Avec le texte de la directive, le même raisonnement peut être poussé plus loin. En effet, le deuxième alinéa du point c) du paragraphe 3 stipule que les Etats membres peuvent être plus exigeants et demander l'utilisation

⁴⁶ La même interprétation peut être faite des deux lois qui transposent en droit belge la directive sur les signatures électroniques, à savoir la loi du 20 octobre 2000 introduisant l'utilisation de moyens de télécommunication et de la signature électronique dans la procédure judiciaire et extrajudiciaire, *M.B.*, 22 déc. 2000 et la loi du 9 juillet 2001 fixant certaines règles relatives au cadre juridique pour les signatures électroniques et les services de certification, *M.B.*, 29 sept. 2001. Pour une commentaire de ces textes, voy. E. MONTERO, *op. cit.*, Formation permanente CUP, Vol. 54, pp. 39-82 ; B. DE GROOTE, "Het bewijs in de elektronische handel – Enkele bedenkingen", *A.J.T.*, 2001, pp. 881-901 ; P. LECOCQ et B. VANBRABANT, *op. cit.*, pp. 112 et s. ; M. E. STORME, "De invoering van de elektronische handtekening in ons bewijsrecht – Een inkadering van en commentaar bij de nieuwe wetsbepalingen", *R.W.*, 2001, n° 41, pp. 1505-1525 ; D. GOBERT et E. MONTERO, *op. cit.*, *J.T.*, pp. 119-120.

⁴⁷ En droit belge, il devra vérifier si les conditions stipulées par l'article 1322, al. 2, du Code civil sont satisfaites. Sur ce pouvoir du juge et l'étendue de cette appréciation, voy. E. MONTERO, *op. cit.*, Formation permanente CUP, Vol. 54, pp. 57 et s.

d'une signature électronique *qualifiée*, c'est-à-dire "que la signature électronique avancée soit basée sur un certificat qualifié et créée par un dispositif sécurisé de création de signature au sens de l'article 2, points 6) et 10), de la directive [sur les signatures électroniques]". Si le législateur belge opte pour cette solution, il en résulte que toutes les conditions sont remplies pour qu'il y ait assimilation automatique – en vertu de la clause d'assimilation – à la signature manuscrite, avec les conséquences juridiques qui s'ensuivent comme expliqué précédemment. Cela signifie notamment que la facture électronique à laquelle est liée cette signature électronique *qualifiée* "accède au statut d'acte sous seing privé, recevable à titre de preuve en justice et faisant pleine foi de son contenu"⁴⁸.

Dans ce contexte, on s'interroge sur la signification du troisième alinéa du point b) du paragraphe 3 de la directive, selon lequel "Les Etats membres n'imposent pas la signature des factures", qui peut, à première lecture, apparaître comme contradictoire avec les dispositions du point c). L'ambiguïté provient probablement du fait que la notion de signature électronique a une connotation tant juridique que technique. En effet, l'utilisation d'un mécanisme de signature électronique peut être uniquement motivé par la recherche d'un niveau de sécurité technique suffisant, sans avoir égard aux éventuels effets juridiques qui y sont liés. Dans d'autres cas, le mécanisme de signature électronique peut être utilisé précisément pour les effets juridiques qui lui sont reconnus.

Ainsi, nous pensons que le point c), du paragraphe 3, de la directive doit être uniquement lu dans une perspective technique : le texte inventorie les mécanismes techniques qui permettent de garantir, avec un niveau de sécurité acceptable, l'authenticité de l'origine des factures ainsi que l'intégrité de leur contenu lors de leur transmission par voie électronique. Toutefois, ce point c) n'entend nullement traiter des effets juridiques sur le plan du droit de la preuve qui sont ou peuvent être liés à l'utilisation de ces différents mécanismes (signature électronique avancée, signature électronique *qualifiée*, EDI).

Par contre, l'alinéa 3 du point b), vise très probablement cette problématique des effets juridiques. Ainsi, lorsque cet alinéa indique que "les Etats membres n'imposent pas la signature des factures", cela ne signifie pas qu'un Etat membre ne peut exiger l'utilisation d'une signature électronique avancée voire d'une signature électronique *qualifiée* comme le lui permet le point c), mais que, le cas échéant, les Etats membres doivent veiller à ce que les effets juridiques qui sont en principe liés à ces techniques de signature (clause d'assimilation, fonction de donner quittance) ne soient pas d'application lorsque celles-ci sont utilisées pour la

⁴⁸ E. MONTERO, *op. cit.*, Formation permanente CUP, Vol. 54, p. 75.

transmission des factures électroniques⁴⁹. Il paraît donc nécessaire de prendre les mesures adéquates afin d'évacuer une telle interprétation.

Lors de la transposition de cette directive, nous ne pouvons que conseiller aux législateurs nationaux d'analyser les implications juridiques qui peuvent découler dans leur droit interne de l'utilisation d'une signature électronique avancée et/ou d'une signature électronique *qualifiée*, et si nécessaire d'adopter une disposition adéquate afin de respecter l'alinéa 3 du point b), de la directive. Le législateur belge pourrait par exemple s'inspirer de l'une des dispositions suivantes à cet effet : "Une signature électronique avancée, telle que définie à l'article 2 de la loi du 9 juillet 2001 fixant certaines règles relatives au cadre juridique pour les signatures électroniques et les services de certification, utilisée pour la transmission d'une facture par voie électronique ne constitue pas une signature au sens de l'article 1322, alinéa 2, du Code civil, sauf si les parties en conviennent autrement" ou "Une signature électronique, répondant aux conditions de l'article 4, § 4, de la loi du 9 juillet 2001 fixant certaines règles relatives au cadre juridique pour les signatures électroniques et les services de certification, utilisée pour la transmission d'une facture par voie électronique ne vaut pas quittance de cette dernière, sauf si les parties en conviennent autrement".

B. La fonction fiscale de la facture au regard du régime TVA

L'obligation de facturation est au centre du régime juridique de la taxe sur la valeur ajoutée⁵⁰. Dans ce cadre, la facture remplit trois fonctions. Premièrement, elle contient les informations nécessaires à l'application du régime de la taxe sur la valeur ajoutée, notamment les nombreuses mentions obligatoires (numéro de TVA du fournisseur et du client, numéro unique de la facture..., cf. *supra*). Deuxièmement, la facture permet à l'administration fiscale d'exercer son contrôle. Troisièmement, elle permet au client de justifier le cas échéant son droit à la déduction de la TVA.

⁴⁹ Notons d'ailleurs que la directive semble avoir totalement dissocié la lecture des points b) et c), contrairement à la proposition de directive qui indiquait que "*Sans préjudice des dispositions du point c)*, les Etats membres n'imposent aucune condition relative à la signature des factures". La suppression des mots "*Sans préjudice des dispositions du point c)*" est heureuse.

⁵⁰ En droit belge, l'article 53, 2° du Code TVA impose aux assujettis l'obligation de délivrer une facture pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'ils effectuent. Cette obligation est précisée par l'A.R. n° 1 du 29 décembre 1992 (*M.B.*, 31 décembre 1992) relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la TVA.

Rappelons qu'à ce jour, aucun Etat membre (hormis la Grèce) ne demande que la facture soit signée pour pouvoir remplir les trois fonctions précitées. Dans cette lignée, la directive précise qu'il est exclu que les Etats membres puissent imposer des conditions relatives à la signature des factures. La signature n'est en effet pas nécessaire à la facturation en tant qu'outil juridique. De plus, il serait difficile pour les opérateurs de se soumettre à une telle obligation dans la mesure où, selon l'exposé des motifs de la proposition de directive, cette obligation aurait des conséquences sur la présentation des factures sur papier mais aurait également pour effet d'alourdir les conditions techniques de la facturation électronique et donc de ruiner l'effort d'harmonisation de ces conditions.

Toutefois, nous savons que les Etats membres doivent au moins exiger – si un système EDI n'est pas mis en place par l'opérateur – l'utilisation d'une signature électronique avancée pour la transmission des factures électroniques. Les Etats membres peuvent en outre requérir le respect de conditions supplémentaires (telles que par exemple l'utilisation d'un certificat qualifié et/ou d'un dispositif sécurisé de création de signature électronique), mais il ne s'agit là que d'une option qui leur est laissée (art. 22, § 3, pt c), al. 2). Dans l'hypothèse où seule une signature électronique avancée est exigée, l'exposé des motifs de la proposition de directive indiquait que cette condition avait uniquement pour ambition d'assurer la sécurité technique de la facturation électronique. En effet, l'exposé des motifs expliquait que l'émission de factures électroniques nécessite le respect de deux conditions de fond : d'une part, la garantie de l'authenticité de l'origine de la facture (de manière à ce que le destinataire de la facture soit certain que cette dernière provient bien de son émetteur) et, d'autre part, la garantie de l'intégrité du contenu des factures (l'ensemble des mentions y compris le numéro de facture). Selon l'exposé des motifs de la proposition, l'utilisation de la (seule) signature électronique avancée devrait permettre d'assurer adéquatement ces deux conditions et donc de garantir la sécurité technique de la facture électronique.

Nous pensons qu'il existe une dichotomie entre l'objectif de sécurisation technique poursuivi par le texte européen (garantir l'identification de l'émetteur et le maintien de l'intégrité) et certains des moyens utilisés pour atteindre cet objectif (l'utilisation d'une signature électronique avancée). En d'autres mots, nous pensons qu'il est illusoire de croire que l'identification de l'émetteur d'une facture électronique et le maintien de l'intégrité de son contenu peuvent être adéquatement garantis par la seule utilisation d'une signature électronique avancée ! En effet, on peut difficilement scinder le débat de la sécurité technique de celui de la réalisation des fonctions classiques de la signature (dont notamment l'identification de l'émetteur et le maintien de l'intégrité de l'acte !), le

premier contribuant au second. Ainsi, il n'est pas innocent que la directive sur les signatures électroniques ait conditionné l'application de la clause d'assimilation à l'utilisation non seulement d'une signature électronique avancée mais aussi d'un certificat qualifié et d'un dispositif sécurisé de signature. Il n'est pas inutile de rappeler qu'un certificat ne sera prétendu qualifié que pour autant qu'il contienne l'identité du signataire⁵¹ et qu'il soit émis par un prestataire de service de certification qui respecte des conditions très strictes de sécurité dans l'accomplissement de sa mission⁵². Un dispositif de création de signature électronique ne sera, quant à lui, considéré comme sécurisé que s'il respecte les exigences de l'annexe III de la directive visant à assurer la sécurité technique du système.

Ces multiples conditions, souvent techniques, poursuivent en réalité un objectif unique : mettre en place un système ayant un niveau de fiabilité raisonnable qui permette d'identifier un prétendu signataire et de garantir l'intégrité du document. En pratique, seul le respect cumulatif de ces différentes conditions (signature électronique avancée basée sur un certificat qualifié et créée par un dispositif sécurisé de création de signature) permet de garantir adéquatement les fonctions précitées⁵³. L'absence d'un seul de ces éléments a pour effet d'intégrer un maillon faible dans le système et de mettre ainsi en péril le niveau de sécurité qui était recherché. Dans ce contexte, on comprend mal que la directive TVA

⁵¹ Il existe d'autres types de certificat, notamment d'attribut ou de serveur, qui ne contiennent pas l'identité du signataire.

⁵² Il doit en effet respecter les exigences de l'annexe II de la directive dont notamment l'obligation d'utiliser des systèmes et produits fiables (annexe II, f), de prendre les mesures nécessaires contre leur contrefaçon (annexe II, g), d'utiliser des systèmes fiables pour stocker les certificats sous une forme vérifiable (annexe II, l), de garantir la confidentialité au cours du processus lorsqu'il génère les données afférentes à la création de signature (annexe II, g), de posséder l'expertise nécessaire pour assurer ses activités de certification (annexe II, a). A cette fin, il emploie du personnel ayant les connaissances spécifiques, l'expérience et les qualifications nécessaires à la fourniture des services et, en particulier, des connaissances en gestion et en technologie des signatures électroniques ainsi qu'une bonne pratique des procédures de sécurité appropriées (annexe II, e). Pour un commentaire de ces conditions reprises dans la loi belge du 9 juillet 2001, voy. D. GOBERT, "Cadre juridique pour les signatures électroniques et les services de certification : analyse de la loi du 9 juillet 2001", in *La Preuve*, Liège, Formation permanente CUP, Vol. 54, mars 2002, pp. 83-172.

⁵³ Spécialement dans une infrastructure à clé publique, qui s'impose sur le marché et auprès des administrations, impliquant l'intervention d'un prestataire de service de certification qui émet des certificats.

n'exige que la signature électronique avancée, à l'exclusion d'un certificat qualifié et d'un dispositif sécurisé de création de signature, tout en permettant aux Etats membres – avec l'affaiblissement de l'harmonisation qui en découle – de néanmoins exiger ces deux éléments. En effet, l'utilisation d'une signature électronique avancée ne suffit pas pour atteindre le niveau de sécurité qui permette d'identifier de manière fiable l'émetteur d'une facture électronique et de garantir la non modification de son contenu. Il en résulte que l'exigence d'une signature électronique avancée apparaît comme une contrainte inutile.

L'adoption d'un système intermédiaire ne nous semble donc pas satisfaisant : la directive n'aurait-elle pas dû choisir entre le tout ou rien ?

Soit elle souhaite véritablement sécuriser l'envoi des factures électroniques en garantissant adéquatement l'identité de l'émetteur et l'intégrité du contenu de la facture. Dans ce cas, la directive aurait dû imposer les trois conditions visées ci-dessus (signature électronique avancée basée sur un certificat qualifié et créée par un dispositif sécurisé de création de signature), et non simplement laisser une option aux Etats membres d'imposer celles-ci. La conséquence, on l'a vu, en est que la facture serait alors en principe automatiquement considérée comme signée en raison de l'application de la clause d'assimilation, ce que la directive veut précisément éviter. Pour surmonter cet écueil et éviter les conséquences de l'application des règles relatives à la force probante de la facture, nous avons également vu que les législateurs nationaux peuvent (doivent ?) – en application de l'article 22, § 3, point b), al. 3 – adopter une disposition qui fait exception à la clause d'assimilation en stipulant que l'exigence en matière de TVA de transmettre une facture électronique avec une signature électronique avancée basée sur un certificat qualifié et créée par un dispositif sécurisé de création de signature n'implique pas que la facture soit signée au même titre qu'une facture signée manuscritement. De la sorte, on atteint le niveau de sécurité voulu sans toutefois que la facture soit considérée comme signée. Nous regrettons néanmoins cette solution parce que, d'une part, elle n'est pas de nature à simplifier le régime juridique de la facture et mènera inévitablement à des zones d'ombres et de conflits, d'autre part, elle constitue une véritable contrainte pour les opérateurs et, enfin, elle ne tient pas compte des cas, certes plutôt rares, où la loi exige que la facture soit signée⁵⁴. Pour éviter ces derniers problèmes, le législateur pourrait aussi stipuler que l'utilisation d'une telle signature

⁵⁴ En effet, dans ce cas, on ne sait plus si l'exigence d'une signature est respectée par l'utilisation d'une signature électronique avancée basée sur un certificat qualifié et créée par un dispositif sécurisé de création de signature puisque l'article 22, § 3, point b), al. 3, lui dénie cet effet !

électronique ne peut être considérée à elle seule comme exprimant la volonté du fournisseur de donner quittance.

Soit elle renonce à exiger une signature électronique avancée – et *a fortiori* une signature électronique *qualifiée* – et évite de la sorte toute confusion avec le régime juridique applicable à la facture signée. Le système perd peut-être en sécurité (et encore) mais est-ce à dire que l'envoi d'une facture électronique serait moins sécurisé que celui d'une facture papier par La Poste ? Avec les techniques actuelles, un document papier, spécialement lorsqu'il est non signé, peut être simulé, reproduit ou modifié sans grandes difficultés⁵⁵. L'identification de l'émetteur et l'intégrité du contenu ne sont donc pas véritablement assurés par la facture papier. Pourquoi vouloir alors exiger plus de la facture électronique que de la facture papier ? Il va de soi que le client qui reçoit de son (prétendu) fournisseur une facture, qu'elle soit papier ou électronique, pour laquelle il a des doutes aura probablement le réflexe de contacter ce dernier afin de régler le problème. Il va de soi également que ce n'est pas l'exigence d'une signature électronique avancée qui va empêcher le fraudeur dans l'âme de créer de fausses factures. Le pouvoir et les moyens de contrôle de l'administration ne disparaissent pas pour autant. Tant on peut comprendre que cette dernière exige que les entreprises soient en mesure d'imprimer à tout moment les factures électroniques dans un format lisible et compréhensible pour des raisons de contrôle⁵⁶, tant il est plus contestable et contraignant d'exiger une signature électronique avancée – voire une signature électronique *qualifiée* – au motif de poursuivre des garanties non assurées dans le système traditionnel.

Si l'on veut promouvoir les systèmes de facturation électronique, il nous semble préférable de limiter autant que possible les contraintes techniques et financières, spécialement à une époque où même les PME vont s'adonner peu à peu à cette pratique. À côté des systèmes de facturation électronique qui sont complexes, coûteux et par voie de conséquence accessibles uniquement aux grosses entreprises, apparaissent des systèmes de facturation intermédiaires basés sur la technologie internet.

⁵⁵ On peut facilement générer un document avec le même traitement de texte, la même mise en page, avec éventuellement le logo du fournisseur préalablement scanné ou copié sur internet.

⁵⁶ À titre d'exemple en droit belge, l'article 61 du Code TVA relatif notamment à la réglementation pour le contrôle au cas où la comptabilité est informatisée, prévoit que les agents chargés du contrôle ont le droit notamment de se faire communiquer les données enregistrées sur des supports informatiques sous forme lisible et intelligible ou d'obtenir des copies, dans la forme qu'ils souhaitent, de tout ou partie des données précitées.

Ces systèmes sont intermédiaires en ce sens qu'ils ne s'intègrent pas nécessairement dans le système comptable, mais visent essentiellement à délocaliser l'impression de la facture. En envoyant la facture, déjà mise en forme et prête à être imprimée, par courrier électronique par exemple, on évite ainsi les coûts d'impression pour le fournisseur et surtout d'envoi par La Poste.

Plusieurs arguments plaident en faveur d'un système libre en matière de facturation électronique. Premièrement, les pays scandinaves ne soumettent la facturation électronique à aucune condition, ce qui laisse supposer que le système TVA peut sans grandes difficultés fonctionner de cette manière⁵⁷. Deuxièmement, l'imposition de conditions à la facturation électronique risque de freiner son développement ou de la réserver aux grandes entreprises. Troisièmement, alors que l'exposé des motifs de la proposition de directive reconnaît les risques évidents liés à l'autofacturation⁵⁸, la directive admet néanmoins celle-ci sans contraintes excessives. Pourquoi ne pas en faire de même pour la transmission des factures électroniques ?

CONCLUSION

Un nombre croissant d'entreprises songent à mettre en place, ou simplement utiliser, un système de facturation électronique. Néanmoins, elles se lanceront dans l'aventure pour autant qu'elles ne soient pas soumises à des contraintes techniques excessives et que le système s'inscrive dans un contexte juridique sécurisé et harmonisé. Or, nous constatons au stade actuel une grande disparité dans les règles nationales, tant juridiques que techniques, applicables à la facturation électronique dans les différents Etats membres.

⁵⁷ En droit belge par contre, une telle liberté ne semble pas exister. En effet, l'article 53 *octies*, § 1^{er}, du Code TVA prévoit que le Roi peut autoriser, aux conditions qu'Il fixe, que la délivrance de la facture ou du document en tenant lieu s'effectue par la transmission des données que celui-ci doit contenir par une procédure utilisant les techniques de la télématique. Force est de constater que cet arrêté royal n'a toujours pas vu le jour au moment de la rédaction de ces lignes.

⁵⁸ Cette technique de facturation, d'un intérêt commercial évident, présente certains risques dans la mesure où elle revient à faire émettre les factures par le détenteur du droit à déduction, ce qui rompt le partage des compétences entre client et fournisseur, lequel est au cœur du système de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée. Le risque de surfacturation par le client en vue de déduire une taxe qui n'a jamais été payée ne doit donc pas être surestimé.

La directive adoptée le 20 décembre 2001, visant à simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de TVA, devrait mettre fin peu à peu aux difficultés précitées. En effet, elle permet non seulement d'harmoniser les mentions obligatoires devant se trouver sur les factures au regard de la législation TVA, mais en plus de créer un cadre juridique communautaire, inexistant jusqu'alors, pour la facturation électronique et l'autofacturation.

Certes, l'initiative prise par le législateur européen est heureuse. Néanmoins, on peut se demander si l'étude opérée par la Commission dans le cadre de la préparation de cette directive ne s'est pas voulue trop étroite en n'envisageant la problématique de la facture électronique qu'en matière de TVA. N'aurait-elle pas dû étendre la réflexion à l'ensemble des branches du droit, et veiller précisément aux effets juridiques – notamment probatoires – qui découlent des solutions proposées ? Il est vrai qu'en pratique, la facture présente une utilité particulière en matière fiscale, spécialement au regard de la législation TVA, au point qu'on en oublierait ses autres fonctions. Mais bien au-delà du domaine fiscal, ce document peut jouer un rôle probatoire non négligeable : la facture peut notamment constituer la preuve de l'existence d'un contrat.

On comprend que, dans ce contexte plus large du droit de la preuve, la question de la (non) signature électronique de la facture devait être examinée attentivement. La nécessité de sécuriser la transmission de la facture électronique au moyen d'une signature électronique avancée – voire d'une signature électronique *qualifiée*, dans l'hypothèse où l'Etat membre requiert cette exigence supplémentaire –, comme le suggère la directive en matière de TVA, ne peut faire l'économie d'une réflexion plus large sur les conséquences probatoires d'une telle exigence. Il est vrai que cette directive précise par ailleurs que les Etats membres ne peuvent imposer la signature des factures. Il nous semble toutefois peu élégant que les effets des clauses d'assimilation et de non discrimination consacrés par la directive sur les signatures électroniques – adoptée par le même législateur – soient balayés d'un revers de la main pour l'application de la directive TVA par cette seule affirmation qui méritait, selon nous, des précisions complémentaires.

A cet égard, on remarque que l'obligation de recourir à une signature électronique avancée ou à une signature électronique *qualifiée* afin de permettre l'envoi de la facture électronique en matière de TVA ou encore l'obligation de conserver les factures sous la forme *originale*, font référence à des concepts qui sont lourds de signification et de conséquences juridiques débordant largement les frontières de la législation fiscale. En effet, par le respect de ces obligations, il est *a priori* possible de considérer que la facture est signée au sens juridique du terme. Le cas échéant, il en résulte que la force probante qui en découle est sensiblement divergente de

celle d'une facture non signée et qu'une telle facture, qualifiée de signée, peut être interprétée comme une quittance donnée par le fournisseur.

Ainsi, pour éviter ces conséquences fâcheuses, il appartiendra aux législateurs nationaux – lors de la transposition de cette directive – de procéder à une analyse méticuleuse de leurs dispositions légales et interprétations jurisprudentielles existantes afin de déterminer les implications juridiques qui peuvent découler du respect des obligations imposées par la directive TVA aux fins de la transmission et de la conservation des factures électroniques. Le cas échéant, le législateur national adoptera utilement une disposition adéquate afin d'adapter ces contraintes au régime juridique existant et de respecter le prescrit de la directive.

Enfin, nous relevons également qu'il existe manifestement un fossé entre l'objectif de sécurisation technique poursuivi par la directive (garantir l'identification de l'émetteur et le maintien de l'intégrité) et les moyens utilisés pour atteindre cet objectif (l'exigence minimale d'utiliser une signature électronique avancée). En d'autres mots, nous pensons qu'il est illusoire de croire que l'identification de l'émetteur d'une facture électronique et le maintien de l'intégrité de son contenu peuvent être adéquatement garantis par la seule utilisation d'une signature électronique avancée ! De la sorte, et si l'Etat membre n'opte pas pour un niveau de sécurité plus élevé, la directive n'atteint pas le niveau de sécurité voulu.

Nous commençons cet article en indiquant que la facture est l'un des documents les plus importants dans les relations commerciales. Espérons que, malgré ses imperfections, la directive européenne fera en sorte que la facture électronique puisse être dans les relations commerciales un document d'une importance comparable à la facture papier...